

РЕШЕНИЕ

№ 3598

гр. София, 03.06.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 15 състав, в публично заседание на 25.05.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Полина Якимова

при участието на секретаря Теменужка Стоименова, като разгледа дело номер **248** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и сл. от ДОПК.

В постъпило в дирекция „ОДОП” С. на 10.12.2019г. оспорване от [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя В. А. – И., чрез адв. К., е заявено недоволство от Ревизионен акт № Р 22220218007324 091 001/ 28.08.2019г., издаден от И. Р., началник сектор, възложил ревизията, и А. И., главен инспектор приходи и ръководител екип в ТД на НАП С., потвърден с Решение № 1957/ 25.11.2019г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С. в частта относно извършената корекция на правото на приспадане на данъчен кредит за доставки, за които са издадени фактури от [фирма], [фирма] и [фирма].

Въведени са оплаквания за нищожност на акта, тъй като не е подписан от издателите му, както и за издаването му при съществени нарушения на процесуалните правила - нередовно връчване, съставяне на ревизионния доклад след изтичане на срока по чл.117, ал.1 Д., липса на адекватен анализ и пълно игнориране на доказателствата, както и на обстоятелството, че в рамките на ревизията е сменен счетоводителят на дружеството, което затруднило търговеца да упражни правата си.

Относно издадените от [фирма] фактури се сочи, че са отразени в отчетните регистри по ЗДДС на доставчика и са извършени плащания. Получените от този търговец стоки са осчетоводени, а монтажът на авточастите е осъществен в сервиза на [фирма]. Неотносими към разглежданото производство са констатациите на ревизиращите какви други дейности са включени в дневниците за продажби на доставчика, както и че не е платен декларираният данък за 2018г. Аналогични

съображения са наведени по отношение на [фирма] и [фирма]. Поддържа се, че стоките, които не са монтирани върху автомобилите, са съхранявани в наето помещение.

Искането до съда е за отмяна на акта. Претендират се разноси по списък.

В писмено становище по чл.149, ал.3 ГПК вр. §2 ДР на ДОПК се акцентира върху обстоятелството, че автомобилите се ползват под наем от лица, шофиращи по различен начин, което налага честа смяна на консумативи и авточасти. Настоява, че заключението на СТУЕ не следва да се цени като основаващо се не на техническите аспекти на задачата, а на съдържанието на договорите за лизинг.

Ответникът, директорът на дирекция "ОДОП" С., чрез представител по пълномощие, отрича основателността на жалбата, намирайки, че доводите ѝ не намират подкрепа в заключенията на ССЕ и СТЕ. Претендира се юрисконсултско възнаграждение и се възразява за прекомерност на заплатеното такова за адвокат.

От фактическа страна се установява:

Вписаното в ТР на 27.12.2010г. [фирма] е с изцяло внесен капитал 500 лв. и дейност отдаване под наем и оперативен лизинг на леки и лекотоварни автомобили.

Със заповед за възлагане на ревизия № Р 22220218007324-020-001/ 30.11.2018г., връчена на управителя на дружеството на 04.01.2019г., е възложено извършването на ревизия спрямо дружеството с обхват задълженията по ЗДДС за периодите от 01.12.2017г. до 31.10.2018г. ЗВР е издадена от Р. Я., който е замествал оправомощения със заповед № РД 01 803/ 7.06.2017г. И. Р.. Определеният с възлагателната заповед 3-месечен срок за приключване на производството е продължен със ЗИЗВР № Р 22220218007324 020 002/ 21.03.2019г. на Р. до 4.06.2019г.

Ревизията е първа за посочените задължения и периоди. По силата на договори за отдаване на автомобили при условията на оперативен лизинг, сключени с [фирма], [фирма] ползва 11 превозни средства, дадени в таблицата на стр.8 от РД: Волво ХЦ90, БМВ 740 Х Драйв, БМВ 740 Д Х Драйв, Форд Транзит Кустом, Форд Транзит Кустом, Волво ХЦ 90, Л. Р. Ровер, БМВ 640 Д Драйв, БМВ 730 Д Х Драйв, БМВ 740Д Х Драйв, БМВ 730 Д Х Драйв.

Процесуалните действия на екипа, очертани в РД, са връчване на РЛ на ИПДПОЗЛ от 8.01.2019г. и от 21.05.2019г., посещение в офиса на дружеството, за което е съставен Протокол № 1241174/ 20.05.2019г., в който, наред с прегледа на счетоводни, банкови и търговски документи е отразено, че поради смяна на счетоводителя и непредаване на цялата документация от предходния такъв не са предоставени счетоводни книжа за м.07.2018г., м.08.2018г., м.09.2018г. и м. 10.2018г.

От дружеството са изискани данни за критериите, по които са избрани доставчиците; начин на намирането им; с кого е установен контакт, място на фактическо приемане на материалите и лицата от страна на доставчика, които са участвали при приемането на услугите; начин на превоз на стоките. Освен това ревизираното лице (РЛ) е уведомено, че при насрещните проверки на трите дружества са представени само преписи от фактури, както и че ангажираните от [фирма] доказателства не установяват реално извършени доставки и му е предоставена възможност да направи корекция на ползвания данъчен кредит чрез сторниране на конкретни фактури в СД по ДДС за следващи данъчни периоди.

Корекции от органите по приходите:

За данъчните периоди м.07.2018г. и м.10.2018г. е отказано право на данъчен кредит в размер на 27237,39 лв. по 8 фактури, издадени от [фирма]: № 86/ 20.07.2018г., № 92/

23.07.2018г., № 99/ 26.07.2018г.; № 218/ 8.10.2018г., № 225/ 15.10.2018г.; № 239/ 23.10.2018г., № 240/ 24.10.2018г. и № 266/ 30.10.2018г. с предмет смяна на ремъци, накладки и реглаж на заден мост на БМВ 520 Д, смяна на турбокомпресор и ремонт на изходящи колектори на БМВ 520 Д, ремонт и окачване на скоростна кутия на БМВ 520 Д, смяна на ангренажен ремък и ролки, накладки и реглаж на преден мост на БМВ 530И, зимни гуми М. 96 бр., двигателно масло и масло за скоростна кутия, зимни гуми П. 36 бр., зимни гуми К. конти 32 бр., зимни гуми К. 54 бр., компресор, климатизация, водна помпа, горивен филтър, стартер, комплект съединител, регулатор налягане, датчик и др.

В рамките на насрещната проверка от доставчика са представени само писмени обяснения и преписи от фактури, поради което приходните органи потърсили данни в информационни масиви, според които 8-те фактури са включени в дневниците за продажби на [фирма], което през двата данъчни периода не е имало назначени по КТ работници/служители. В дневниците за продажби на това дружество са отразени приходи от продажби за населението, а в дневниците за покупки – СМР, покупки на строителни материали, арматурно желязо, ел. материали и незначителна част авточасти по описи, закупени от „100 на 100“ Е., [фирма], [фирма]. В ГДД по чл.92 ЗКПО за 2018г. са декларирани значителни размери на приходите и разходите и минимална печалба. Декларираният корпоративен данък не е внесен. Дружеството е имало регистрирани фискални устройства, но няма отчетени обороти по 8-те фактури на посочените дати.

За данъчни периоди м.07.2018г. и м.10.2018г. от РЛ е упражнено право на данъчен кредит в размер на 12928,45 лв. по 3 фактури, издадени от [фирма] с предмет двигателно масло, съединител, компресор, климатизация, акумулатори 20 бр., акумулатори 16 бр., джанти стоманени 32 бр. + 36 бр., акумулатор 6 бр. и джанти 24+16+60 бр.

В рамките на насрещната проверка от дружеството са постъпили само писмени обяснения и копия на фактурите. Справка в информационната система на НАП показала, че 3-те фактури са включени в дневниците за продажба на дружеството в периодите на тяхното издаване. Декларираната от търговеца дейност е продажба на автомобили, наем на МПС и авточасти. В дневниците за покупки са включени фактури за покупки на МПС и минимален брой фактури за покупка на авточасти от „100 на 100“ Е., [фирма] и [фирма]. За проверяваните периоди в дружеството не е имало назначени работници/служители по трудови договори. В ГДД по чл.92 ЗКПО е декларирана минимална печалба при големи размери на приходите и разходите. Декларираният корпоративен данък не е внесен. Дружеството е имало регистрирано фискално устройство за обект за продажба автокъща, но няма отчетени обороти по 3-те фактури на съответните дати.

За данъчни периоди м.07.2018г. и м. 10.2018г. от РЛ е упражнено право на данъчен кредит в размер на 21887,16 лв. по 7 фактури, издадени от [фирма] с предмет охладител за въздуха на турбината, маслен радиатор и двигателно масло BMW 7, комплект за ходова част, пружини, амортизатор, ауспук, акумулатор, лагер на колян вал, биелни лагери, термостат, горивен филтър, стартер, комплекти зимни гуми /16 бр. + 8 бр. + 11 бр. + 15 бр./, зимни гуми /54 бр./

В рамките на насрещната проверка са представени само копия на фактурите и писмени обяснения. Според информационната система на НАП 7-те фактури са отразени в дневниците за продажби на доставчика, чиято декларирана дейност е

производство на кухненски мебели, кадрово обезпечена с три лица на длъжност дърводелец, снабдител и търговски директор. Констатирано е още, че [фирма] е получател на доставки на авточасти в минимален размер, фактурирани от „100 на 100“ Е., [фирма] и [фирма]. Не е регистрирано фискално устройство. Проверката на търговската документация на РЛ показала приемо-предавателни протоколи, издадени от [фирма] на [фирма] във връзка с ремонти на автомобили, в някои от които е вписан само извършен труд и цена. За услугите, престирани от [фирма], няма фактури. Дружеството е deregистрирано по ЗДДС на 21.02.2018г.

При насрещната проверка на [фирма] е констатирано, че декларираната основна дейност е строителство; данни за 2 лица по трудов договор посредник и снабдител; за 2018г. не е подадена ГДД по чл.92 ЗКПО.

Горните установявания мотивирали екипа да приеме, че освен фактури, доставчиците не са представили доказателства за произход на стоките, складови разписки, приемо-предавателни протоколи, документи за транспорт, за плащания, счетоводни справки, както и данни за разполагаемост с материален, технически и трудов ресурс. От РЛ не са представени транспортни документи (товарителници, пътни листове), търговска кореспонденция – оферти, заявки, договори, анекси. Във връзка с плащанията се отбелязва, че са приложени фискални бонове, които не са отчетени в ИС на НАП. Акцентира се върху чл.40 от лизинговите договори, според който техническото обслужване и ремонт на автомобилите в оторизирани от съответния производител сервиси е в тежест на жалбоподателя. Изключение се прави само с изрично съгласие на лизингодателя. Данни в тази насока по преписката липсват.

Приходните органи приемат за безспорно обстоятелството, че гумите и авточастите касаят наетите от РЛ автомобили, но липсват доказателства, че техни доставчици са сочените във фактурите дружества, защото те не разполагат с кадрови потенциал. [фирма] и [фирма] имат различно занятие от покупко-продажба на авточасти – първото търгува с месо, брашно, ориз, яйца, кафе, сокове, СМР, кофражи, а предходни доставчици на СМР и авточасти са лица с рисков профил; [фирма] търгува със строителни материали и СМР, като през периода декларира покупка на авточасти на много ниска стойност от лице с рисков профил в сравнение с декларираните продажби към РЛ. [фирма] търгува с авточасти и гуми, придобити от лица с рисков профил, както и от останалите две дружества-доставчици. [фирма] не разполага с персонал за извършване на ремонтни дейности на автомобили, като не е издавало и фактури за извършени автомонтърски услуги към РЛ и към [фирма], [фирма] и [фирма] – така към [фирма] са издадени фактури без ДДС за рекламни услуги и за синтетичен плат; към [фирма] отново без ДДС за изработка на метална конструкция, демонтаж на поточна линия, рециклирана термо преса и ремонт на ел. повдигач. Към [фирма] е издадена една фактура без ДДС за боядисване на автомобил.

При горните данни ревизиращите заключават, че не е доказана реалността на доставките на стоки, фактурирани от [фирма], [фирма] и [фирма], поради което и на основание чл.68, ал.1, т.1 и ал.2 ЗДДС вр. чл.25, ал.2 и ал.6, т.1 ЗДДС на РЛ е отказано правото на данъчен кредит общо в размер на 62053 лв. (за м.07.2018г. 10021,80 лв. и за м.10.2018г. – 52031,20 лв.)

Срещу връчения на дружеството на 08.07.2019г. РД са депозираны възражения, които издателите на РА приели за неоснователни.

РА № Р-22220218007324-091-001/ 28.08.2019г., съобщен на адресата си на 10.09.2019г., е своевременно оспорен пред директора на дирекция „ОДОП“ С., който с

Решение № 1957/ 25.11.2019г. го потвърдил в разглежданата част.

Органът по чл.152, ал.2 ДОПК акцентира върху възприетото в практиката на ВАС (реш. по адм. дело № 3142/2013г.) разбиране, че във връзка с възможността на издателите на спорните фактури да прехвърлят материалната вещ, е необходимо да бъде установено, че те са били в тяхна фактическа власт. Позовава се на видимото различие между подписите върху спорните фактури на управителите на [фирма], [фирма] и [фирма] от тези в образците, представени в Търговския регистър, създаваща неяснота кои лица в какво качество са ги подписали и дискредитираща достоверността на съдържанието им и доказателствената им стойност.

Решаващият орган подчертава, че никой от доставчиците не е представил аналитична счетоводна отчетност, която да удостовери наличието на процесните стоки и изписването им. Няма възможност да се установи своевременното им заприходяване и изписване при продажбата им чрез дебитиране и съответно кредитиране на съответната материална сметка на датата на издаване на процесните фактури, или, не е установено, че доставчиците са разполагали фактически със съответните стоки, правото на разпореждане върху които да прехвърлят на РЛ. Касае се за родово определени вещи, при които индивидуализацията, отделяне и отграничаване от другите вещи от същия род се постига чрез издаване на приемо-предавателни протоколи, представляващи частно-правни документи които не са снабдени с материална доказателствена сила. В случая не е доказано предаване на стоките, защото не са посочени данни за ползване на складови бази, в които стоките са съхранявани до продажбата им на РЛ. Към фактурите, издадени от [фирма], са приложени фискални бонове с посочен обект офис-склад, но липсват доказателства за предаване на стоките в този обект. Двама от доставчиците заявяват, че транспортът на стоките е за сметка на клиента, доказателства в каквато насока не са ангажирани.

Решаващият орган констатира, че към всички фактури са представени доказателства за плащане – фискални бонове са приложени към 5 от фактурите с издател [фирма] и към 4 от фактурите, издадени от [фирма]. В трите фактури, издадени от [фирма], както и в две от фактурите с издател [фирма] и в 3 от фактурите, издадени от [фирма] е посочено, че плащане ще последва по сметка, но доказателства не са ангажирани. Самото наличие на фискални бонове не доказва действителното извършване на плащането след като не е доказано постъпването на суми в патримониума на доставчика. Фактурираните количества гуми, джанти, акумулатори, резервни части и консумативи са значително в повече от броя на автомобилите, които ползва РЛ – така от [фирма] са фактурирани 218 зимни гуми, които са достатъчни за 54 автомобила, също от [фирма] са фактурирани 104 зимни гуми, а от „Т. карс Е. са издадени фактури за доставка на 42 акумулатора и 164 джанти, достатъчни за 41 автомобила. От РЛ не са ангажирани доказателства за влагане на тези вещи или за съхранението им в склад.

Служебно е приобщена информация за извършена спрямо [фирма] ревизия с обхват 3.05.2018г. – 28.10.2019г., при която е установено, че в дневниците за продажбите на търговеца са отразени доставки на СМР услуги, абонаментно обслужване, строителни материали, авточасти, текстилни връзки, синтетични платове, конци, приготвяне и предоставяне на храна в заведения за хранене. Дружеството има три обекта за обществено хранене – в [населено място], [населено място] и в [населено място] на [улица]. Ревизиращите приели за реално извършени доставките на храна, а останалите (доставки) на СМР, авточасти и пр., [фирма] би извършил или чрез неговите

доставчици и подизпълнители [фирма], [фирма], „Ж. Ф. Е., „100 на 100“ Е., [фирма], [фирма] и [фирма]. В тази връзка е определена нулева данъчна основа на облагаемите доставки, различни от храни и напитки в заведения за хранене, а по отношение на данъка е посочено, че е неправомерно начислен, но изискуем по чл.85 ЗДДС.

При ревизията на [фирма] е оспорена и реалността на доставките, фактурирани от „100 на 100“ Е. и [фирма], които са доставчици на [фирма] и [фирма].

Установено е наред с това, че в ГДД по чл.92 ЗКПО от [фирма] е декларирана дейност производство на кухненски мебели, неотнормирана към спорните доставки. Констатирано е и това, че [фирма] е издавало фактури на [фирма] и „Т. карс“ ЕООСД, а [фирма] е издавало такива на „Т. карс“ ЕООСД. Решаващият орган заключава, че по цялата верига от участници се генерира ДДС по доставка на стоки без в бюджета да се внася данък, тъй като лицата, които са го начислили междуременно са се възползвали от правото да начислят ДК. Като краен резултат последният от веригата – [фирма] освен че упражнява правото на приспадане на ДК, за разликата упражнява право на възстановяване на данъка по чл.92 ЗДДС. За м.07.2018г. РЛ декларира ДДС за възстановяване 7624,18 лв., а за м.10.2018г. ДДС за възстановяване 53317,76 лв. – механизъм, който следва да се цени като „верижна измама“.

Жалбата срещу потвърдения по административен ред РА е постъпила дирекция „ОДОП“ С. на 10.12.2019г. при връчване на решението на 27.11.2019г. и следователно е допустима.

Заключението на ССЕ, което съдът цени като компетентно, точно и професионално изготвено, съдържа констатации за основната дейност на РЛ – отдаване под наем и оперативен лизинг на леки и лекотоварни автомобили, осъществявана с 11 превозни средства по сключени договори за отдаване на автомобили при условията на оперативен лизинг от [фирма]: лек автомобил Волво ХЦ90, 2 бр лек автомобил БМВ 740 Д Х Драйв, 2 броя леки автомобили Форд Транзит К.; лек автомобил Волво ХЦ 90, Товарен автомобил Р. Р.; лек автомобил БМВ 640 Д Х Драйв, 2 леки автомобили БМВ 730 Д Х Драйв, лек автомобил БМВ 740 Д Х Драйв. Според чл.40 от договорите за лизинг лизингополучателят е длъжен да извършва техническо обслужване и ремонт на автомобилите в оторизираните от съответния производител на марката сервиси съгласно предоставени данни от лизингодателя. РЛ преотдава автомобилите на [фирма] и отчита приходи от менажиране със съгласие на лизингодателя.

[фирма] представя само копия на спорните фактури, не и данни за счетоводна отчетност относно придобити авточасти и услуги – ремонт на автомобили, както и данни за количества и доставчици.

Според първичните счетоводни документи фактурираните ремонти от [фирма] са за автомобили, каквито РЛ не притежава БМВ 216Д, БМВ 520Д, БМВ 525Д, БМВ 530I. Част от закупените от [фирма] и МБ Т. 16“ Е. резервни части също са за БМВ 5 серия, а РЛ разполага с БМВ 7 серия.

За периода на ревизията [фирма] е разполагало с технически и кадрови ресурс да изпълнява дейността си, включително да получи доставките от трите дружества.

Според заключението на СТЕ Фактура № 0060/ 5.07.2018г., издадена от

[фирма] е с предмет ауспух за БМВ 5 , който е несъвместим с БМВ серия 6,7; Фактура № 00240/ 24.10.2018г. с предмет компресор климатизация за БМВ 2 – 3 бр., е несъвместим с БМВ 6,7

Издадени от [фирма]:

Фактура № 099/ 26.07.2018г. – смяна ангренажен ремък и ролки, накладки, релаж на преден мост БМВ 530и – автомобилите БМВ 6,7 конструктивно нямат ангренажен ремък и ролки. Те осъществяват газоразпределението посредством метална верига и метално зъбно колело. Предният мост и накладките на БМВ 530и са различни от тези на БМВ 6,7

Фактура № 086/ 20.07.2018г.- смяна ремъци и накладки и релаж на заден мост на БМВ 520Д – частите са несъвместими с БМВ 6,7

Фактура № 092/ 23.07.2018г. – ремонт на окачване на скоростната кутия на БМВ 525Д – окачването на скоростната кутия е различно от това на БМВ 6,7

В заключението са посочени размерите на гумите и джантите на 11-те автомобила, ползвани от РЛ: 15, 18, 19 и 20 цола, което означава, че автомобили, оборудвани от заводите-производители гуми и джанти от 16 цола няма. Въпреки това такива са фактурирани с № 0136/ 9.10.2018г. [фирма], № 0243/ 26.10.2018г., № 0230/ 19.10.2018г., № 069/ 20.07.2018г., трите издадени от [фирма].

Вещото лице обобщава, че закупените консумативи са на обща стойност 371367,97 лв., а несъвместими с автомобилите, ползвани от [фирма], са на стойност 69997,80 лв.

Оторизираните автосервизи работят по нормативи на завода-производител и доставените от производителя оригинални детайли, части и консумативи. В тази връзка средните пазарни цени на детайли, части и консумативите нямат отношение към автомобилите, експлоатирани при условията на оперативен лизинг.

Фабричната гаранция включва пълна гаранция на детайлите и частите в гаранционния срок и са за сметка на оторизирания сервиз. Консумативите – масла, филтри, съединител и негови съставни, гуми, антифризи, спирачни течности, крушки, диоди и др. се заплащат от лизингополучателя по време на гаранционния срок. Всички основания за подмяна на детайлите, частите и консумативите се установяват и извършват от механиците в оторизирания сервиз. [фирма] не е давало съгласие за изключение от чл.40 от договора за лизинг, на основание на което всякакви опити за монтиране на детайли, авточасти и консумативи, закупени от друг търговец освен оторизирания такъв и монтирани в друг автосервиз освен оторизирания води до нарушение на лизинговия договор.

Според приложените по делото документи [фирма] не е имало други доставчици на авточасти.

Управлението на автомобилите от различни лица в условията на рент а кар не влияе върху промяната на нормалната амортизация на същите. Проверките в автосервизите на [фирма] и [фирма] показали, че всички 11 автомобила от списъка по лизинговия договор са посещавали автосервизите при условията на договора и са обслужвани регулярно.

Други доказателства от значение за предмета на спора по делото не са ангажирани

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

РА № Р-22220218007324-091-001/ 28.08.2019г. е издаден от компетентни органи – възложилият ревизията началник сектор И. Р., определен поименно и функционално в заповед № РД 01 803/ 07.06.2017г. на териториалния директор и А. И., главен инспектор приходи – ръководител на ревизията по силата на ЗВР № Р-22220218007324-020-001/ 30.11.2018г.

Спазена е предписаната от чл.120, ал.1, пр.1 ДОПК писмена форма по образца по чл.120, ал.3 ДОПК, с реквизитите по чл.120, ал.1, пр.2, т.1–8 ДОПК, в т. ч. мотиви, обосноваващи от фактическа и правна страна установените задължения по ЗДДС с акцесорните им лихви по чл.175, ал.1 ДОПК и чл.1 ЗЛДТДПДВ и кореспондираща разпоредителна част при определяне резултатите по данъчни периоди и в рекапитулация. РА е подписан с квалифицирани електронни подписи на издателите му, валидни към датата на неговото издаване, което се потвърждава от служебно извършената от съда справка в публичния електронен регистър на доставчика на удостоверителни услуги по чл.28 ЗЕДЕУУ, в който регистър съобразно чл.25, ал.5 ЗЕДЕУУ и задължението си по чл.22, т.4 ЗЕДЕУУ, доставчикът на удостоверителни услуги публикува удостоверенията по чл.24 ЗЕДЕУУ, което публикуване е форма на самото издаване на удостоверение по чл.24 ЗЕДЕУУ – арг. чл.25, ал.5 ЗЕДЕУУ. Фактическите констатации и правни изводи на РА са допълнени и така конкретизирани чрез тези по приложения към него РД № Р-22220218007324-092-001/ 24.06.2019г., съставляващ съгласно чл.120, ал.2, изр.1 ДОПК неразделна негова част.

Ревизионното производство е проведено без съществени процесуални нарушения. Образовано е съгласно чл.112, ал.1 ДОПК с издаването на ЗВР № Р-22220218007324-020-001/ 30.11.2018г. от Р. Я., заместващ И. Р., началник сектор в ТД на НАП–С., определен по чл.112, ал.2, т.1 ДОПК да възлага ревизии със Заповед № РД-01-803/ 07.06.2017г. на териториалния директор. ЗВР № Р-22220218007324-020-001/ 30.11.2018г. е със съдържанието по чл.113, ал.1, т.1 ДОПК – ревизираното лице е надлежно идентифицирано с данните по чл.81, ал.1, т.2–5 ДОПК; определени са поименно и подлъжностно ревизиращите органи по приходите; конкретизирани са ревизираните задължения по ЗДДС и ревизираните периоди; даден е 3-месечен срок за извършване на ревизията съобразно чл.114, ал.1 ДОПК. Не е пропуснат преклузивният срок чл.109, ал.1, изр.1 ДОПК. От [фирма] са изискани на основание чл.37, ал.2 и 3 ДОПК доказателства по нейния предмет, вкл. относно спорните доставки, които дружеството е представило такива. Поискани са по чл.45, ал.2 ДОПК насрещни проверки на доставчиците по чл.45, ал.1 ДОПК по спорните фактури, които са извършени и получените ПИНП с приложенията са приобщени по преписката. Служебно са направени справки по информационните масиви на НАП за същите доставчици. Тази доказателствена съвкупност е формирана със законосъобразно извършени от органите по приходите процесуални действия. Ревизията е извършена в определения със ЗВР № Р-22220218007324-020-001/ 30.11.2018г. и ЗИЗВР № Р 22220218007324-020-002/ 21.03.2019г. срок, който е изтекъл на 24.06.2019г. За резултатите от ревизията е съставен РД № Р-22220218007324-092-001/

24.06.2019г. от ревизиращия екип, чието съдържание е предписаното от чл.117, ал.2, т.1-10 ДОПК и към който са приложени събраните от ревизията доказателства по чл.117, ал.3 ДОПК.

Възражение за нищожност на РА:

За да е валидно, всяко волеизявление следва да отговаря на изискванията за форма, включително да носи подписа на своя издател. Чл. 117, ал. 2, т. 10 ДОПК и чл. 120, ал. 1, т. 8 ДОПК изискват ревизионният доклад, съответно ревизионният акт да се издава в писмена форма и да съдържа подписи на органите по приходите, които са го съставили, съответно издали. За да е валидно подписан, съгласно чл. 120, ал. 1, т. 8 ДОПК в случаите, когато е издаден като електронен документ, РА следва да е подписан с квалифициран електронен подпис (КЕП) на органите по чл. 119, ал. 2 ДОПК. КЕП се приравнява по силата на чл.13, ал.4 ЗЕДЕУУ на саморъчно поставен подпис.

КЕП, съгласно легалното определение на това понятие, дадено с преpraщаната норма на чл. 13, ал. 3 ЗЕДЕУУ, е "електронен подпис" по смисъла на чл. 3, т. 12 от Регламент (ЕС) № 910/2014 г., а именно "усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи".

Електронен подпис означава "данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярят на електронния подпис използва, за да се подписва" (така чл. 13, ал. 1 от ЗЕДЕУУ във вр. с чл. 3, т. 10 от Регламент (ЕС) № 910/2014), а "усъвършенстван електронен подпис" е "електронен подпис, който отговаря на изискванията, посочени в член 26" (така чл. 13, ал. 2 от ЗЕДЕУУ във вр. с чл. 3, т. 11 от Регламент (ЕС) № 910/2014 г.).

Или, за да е на лице КЕП, е необходимо електронният подпис да отговаря на изискванията на чл. 26 от Регламент (ЕС) № 910/2014 г., да е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и да се основава на квалифицирано удостоверение за електронен подпис.

Съгласно легалното определение, дадено с чл. 3, т. 14 от Регламент (ЕС) № 910/2014 "удостоверение за електронен подпис" означава електронен атестат, който свързва данните за валидиране на електронен подпис с физическо лице и потвърждава най-малко името или псевдонима на това лице", като съобразно чл. 3, т. 15 от Регламент (ЕС) № 910/2014 г. "квалифицирано удостоверение за електронен подпис" означава удостоверение за електронни подписи, което се издава от доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги и отговаря на изискванията, предвидени в приложение I".

Използваните от органите по приходите електронни подписи отговарят на всички изискванията на Регламент (ЕС) № 910/2014 г., вкл. и са основани на квалифицирани удостоверения за електронен подпис, отговарящи на всички изискванията Приложение I от същия общностен акт (а те са изчерпателни - така чл. 28 § 2 от Регламент (ЕС) № 910/2014), поради което те съставляват КЕП по смисъла на посоченото по-горе легално определение.

Обстоятелството, че преписът от РА, съобщен на ревизираното лице, не съдържа данни за подписването му с КЕП, не влияе върху валидността на РА като властническо волеизявление. Съобщението за издаване на РА (и на

актовете по движение на производството) не е еквивалентно на самия акт. Щом последният е подписан с валидни КЕП, възражението за нищожността му е неоснователно.

РЛ поддържа, че РД е съставен след изтичане на срока по чл.117, ал.1 ДОПК. Видно е от данните в преписката, че определеният срок за приключване на ревизията е 4.06.2019г., а ревизионният доклад е с дата 24.06.2019г. Обратно на изложеното в жалбата, изложеното не обективира прекомерност на иначе инструктивния срок по чл.117, ал.1 ДОПК. Изтичането на сроковете по чл.117, ал.1 ДОПК и по чл.119, ал.2 от кодекса не освобождава ревизиращия екип, съответно съвместно компетентните възложил ревизията орган и нейния ръководител съставят РЛ, респ. да се произнесат с ревизионен акт или акт за прекратяване на производството. На разположение на РЛ е била възможността по чл.144, ал.3 ДОПК да подаде до териториалния директор на НАП жалба за бавност, но това не е сторено. Не се констатира и друго съществено процесуално нарушение при извършване на ревизията, което да обоснове незаконосъобразност на РА.

При служебната проверка за съответствието на РА с материалния закон съдът приема следното:

ДОПК не съдържа особени правила относно разпределението на доказателствената тежест в ревизии по общия ред на чл.112–120 ДОПК, поради което субсидарно приложение намират правилата за доказване по АПК и ГПК - § 2 ДР на ДОПК. При положение, че [фирма] черпи право на приспадане на данъчен кредит от спорните фактури, претендирайки го по съдебен ред след отказ за признаването му по ревизионния акт, на основание чл.154, ал.1 ГПК и чл.170, ал.2 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК негова е тежестта да докаже всички факти, на които основава искането си за признаване на това право, за да установи, че са изпълнени условията за възникването и упражняването му. Това следва също и от правилата на формалната логика - изпълнението на доставка е положителен факт от обективната действителност и затова в тежест на лицето, което претендира благоприятни правни последици от възникването му, е да докаже неговото съществуване с всички допустими доказателствени средства. Обратното, липсата на доставка е отрицателен факт, който няма обективно съществуване, а е само умозаключение, изградено от връзките и взаимодействията между отделните факти и обстоятелства.

По чл.6, ал.1 ЗДДС доставка на стока е прехвърляне на правото на собственост или друго вещно право върху стока, а такава по чл.5, ал.1 ЗДДС е всяка движима вещ. По легалното определение на чл.14, ал.1 от Директива 2006/112/ЕО доставка на стоки означава прехвърлянето на правото на разпореждане с материална вещ като собственик. Според чл.9, ал.1 ЗДДС доставката на услуга е всяко извършване на услуга, а според чл.24, ал.1 от Директива 2006/112/ЕО това означава всяка сделка, която не е доставка на стоки. Облагаема според чл.12, ал.1 ЗДДС е доставката на стока или услуга, извършена от данъчно задължено лице с място на изпълнение на територията на страната. Извършването ѝ е данъчно събитие съгласно чл.25, ал.1 ЗДДС. Член 25, ал.2 ЗДДС постановява, че данъчно събитие възниква на датата, на която собствеността на стоката е прехвърлена, а услугата е извършена.

Тогава съгласно чл.25, ал.6, т.1 от ЗДДС данъкът за извършената облагаема доставка става изискуем и възниква задължение на регистрираното лице да го начисли. Едновременно с настъпване на изискуемостта на данъка на основание чл.68, ал.2 ЗДДС възниква правото на приспадането му. Д. кредит, чл.68, ал.1, т.1 ЗДДС, е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон, за получени от него стоки или услуги по облагаеми доставки. Определяйки предпоставките за възникване на право на приспадане на данъчен кредит по видове основания, чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС постановява, че когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, то има право да приспадне данъка за стоките и услугите, които доставчикът – регистрирано по този закон лице му е доставил или предстои да му достави. Член 69, ал.1, т.1 ЗДДС транспонира чл.168, б."а" от Директива 2006/112/ЕО, който също постановява, че доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаеми сделки на данъчно задължено лице, то има правото в държавата-членка, в която извършва тези сделки, да приспадне от дължимия ДДС, който е задължено да плати, дължимия или платен ДДС в тази държава-членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от данъчно задължено лице. След като са налице предпоставките за възникването му, вече породеното право на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1, т.1 вр. чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС и чл.167 и чл.168, б."а" от Директива 2006/112/ЕО подлежи на упражняване при условието по чл.71, т.1 ЗДДС данъчно задълженото лице да притежава фактура, съставена в съответствие с чл.114–115 ЗДДС с посочен на отделен ред данък за доставка на стоки или услуги, по които то е получател. Без реално извършена доставка на стока по чл.6, ал.1 ЗДДС или доставка на услуга по чл.9, ал.1 ЗДДС данъчно събитие по чл.25, ал.1 ЗДДС не настъпва съгласно чл.25, ал.2 ЗДДС, данъкът не става изискуем по чл.25, ал.6, т.1 ЗДДС, без което право на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1, т.1 не възниква съгласно чл.68, ал.2 ЗДДС и, несъществуващо, не може да бъде упражнено по чл.71, ал.1, т.1 ЗДДС.

Според постоянната съдебна практика правото на данъчно задължените лица да приспаднат от ДДС, на който са лица-платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки или за получени от тях услуги, представлява основен принцип за въведената със законодателството на ЕС обща система на ДДС. Реалното извършване на облагаема доставка на стоки или услуги е задължително условие за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1, т.1 вр. чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС, без което то не може валидно да се упражни по чл.71, т.1 ЗДДС. При положение, че органите по приходите са стигнали до констатации за липсата на облагаеми доставки, в т. ч. поради това, че доставчиците не са представили изисканите им документи в ревизията, при оспорване, националната юрисдикция трябва да извърши глобална преценка по приложимите във вътрешното ѝ право правила за доказване на всички елементи и фактически обстоятелства, за да определи дали това данъчно задължено лице има или не право на приспадане по тези доставки. Само ако при тази преценка установи, че доставките са реално осъществени и впоследствие стоките са използвани от получателя за целите

на негови облагаеми сделки, правото на приспадане не може да се откаже. Едва след това националната юрисдикция проверява дали това право не е изключено поради обективни данни, че данъчно задълженото лице, получило стоките или услугите, е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която го обосновава, е част от данъчна измама, извършена от доставчика или друг стопански субект нагоре или надолу по веригата доставки (решение на СЕС от 06.12.2012 г. по дело C-285/11 – т.44, 45 и 52). Ако реалността на доставките не се докаже в процеса, правото на приспадане на данъчен кредит не може да се счита възникнало, фактическото му упражняване като ненадлежно не подлежи на зачитане, независимо от (не)добросъвестността на данъчно задълженото лице - получател на стоките или услугите по фактура.

Доставки от [фирма] (отказ на ДК в размер на 27237,39 лв.)

Тезата на жалбоподателя е, че съгласно представените доказателства се установява, че доставките от [фирма] са реално извършени, получените от този търговец стоки са осчетоводени, а монтажът на авточастите е осъществен в сервиза на [фирма].

Анализът на доказателствата, събрани в хода на ревизионното и по обжалване административно и съдебното производство разколебават извод за реално получаване на доставки на стоки и услуги от [фирма].

Установяване реалността на доставката на стока изисква доказване наличието на стоката в патримониума на доставчика, преминаването ѝ (прехвърляне на правото да се разпорежда като собственик) в патримониума на получателя, както и други съпътстващи факти като транспорт, място на предаване и приемане, място на съхранение при доставчика и при получателя, лицата, участвали в предаване и получаване на стоките. Във всеки конкретен случай се държи сметка за естеството на доставките – вида на стоките, както и всички условия, при които са сключени сделките.

В случая недоказването започва от наличието на стоката у доставчика, транспорта, предаването и съхранението ѝ:

Освен трите заведения за хранене (в Б., М. и в С.), този доставчик няма склад, офис или други търговски обект, от който да извършва дейност, където да е съхранявал и предал съответно 96 бр., 36 бр., 32 бр. 64 бр. автомобилни гуми от посочените по-горе марки при известните размери на този вид стока. В обяснения на управителя му се сочи, че стоките са превозени от клиента (РЛ), но доказателства в тази насока не са ангажирани. Липсват приемо-предавателни протоколи за доставените стоки.

В хода на ревизията и в съдебното производство не са представени доказателства, от които да е видно къде жалбоподателят е съхранявал придобитите стоки (част от които са зимни гуми и очевидно не се употребяват поне 6 месеца) Следователно не се установява по делото как и къде са превозени стоките до доставчика, а от него до жалбоподателя.

Според заключението на ССЧЕ жалбоподателят представя само копия на спорните фактури, но не и данни за счетоводна отчетност относно придобити авточасти и услуги, както и данни за количества и доставчици. Това означава, че водената от жалбоподателя счетоводна отчетност не е подробна, а заедно със счетоводната документация, не дават възможност за прилагане на ДДС и за неговия контрол от данъчните органи.

Липсват безспорни доказателства за плащане на стойността на фактурираните стоки и услуги – макар доставчикът да разполага с фискални устройства, по спорните 8 бр. фактури отчетени обороти не са констатирани. Към 4 от фактурите с издател [фирма] са приложени са приложени фискални бонове, а в останалите 4 е посочено, че плащането е „по сметка“ но доказателства не са ангажирани.

От значение е и обстоятелството, че не се установява последващата реализация на придобитите стоки (значителен брой гуми при разполагаеми при РЛ 11 автомобила, различен цолаж на придобитите гуми от тези, с които са окомплектовани тези на [фирма]), неотнормирани към дейността на РЛ са услугите, касаещи ремонтни дейности на автомобили БМВ 520Д, БМВ 530И при категорична несъвместимост на авточастите за тези модели спрямо ползваните от РЛ БМВ 7-ма серия. Най-сетне, в протоколите за ремонт на автомобили, съставени между РЛ и [фирма] е вписан само извършен труд и цена без това да позволява преценка относим ли е този труд към автомобилите, разполагаеми при жалбоподателя. Не следва да се подценява и установеното от заключението на СТЕ обстоятелство, че ползваните от РЛ автомобили регулярно са обслужвани в оторизираните за съответните марки автомобили сервиси.

При горното недоказване на осъществяване на доставки на стоки и услуги между [фирма] с РА законосъобразно е отказано право на приспадане на данъчен кредит по описаните фактури.

Доставки стоки от [фирма] (отказан ДК 12928,45 лв.)

Дори и да не се вземе предвид, че през периодите на издаване на фактурите този доставчик не е разполагал с назначени по трудов договор работници/служители, не може да не се отчете, че този доставчик не сочи доказателства за склад, офис или други търговски обект, от който да извършва дейност, където да е съхранявал и предал акумулаторите, джантите, двигателното масло, съединителя, компресора. Предвид значителния брой (общо 42 акумулатора при разполагаеми у РЛ 11 автомобила, повече от 100 джанти), за да разполага с тях и да може да ги достави, несъмнено доставчикът е следвало да разполага със собствени или наети складови площи, където да се съхраняват стоки от вида на процесните.

Не се проследява стокосен поток, съответно фактическа наличност на стоките у доставчика. Не са представени доказателства за транспортиране на стоките от обект на Т. карс“ Е. на РЛ и за извършени плащания по трите фактури, в които е отразено, че ще се извърши по банков път. Не са представени товарителници и пътни листове, а това са документите, удостоверяващи фактически извършен транспорт. Не са представени и документи за закупуване на гориво и за осчетоводяване на разходи във връзка с транспорта на стоките, както и изобщо направени разходи във връзка със сделката. Най-сетне, липсват доказателства за предаване на стоките.

Плащането не е юридически факт, въздигнат от правната норма като основание за настъпване на данъчното събитие по чл. 25, ал. 1 ЗДДС. По аргумент от чл. 25, ал. 2 ЗДДС такъв факт представлява преминаването на собствеността върху стоката, респ. извършването на услугата, поради което този именно факт жалбоподателят по пътя на пълното доказване следваше да

установи. Плащането, което в процесния случай не се доказва, би представлявало само една индичия за извършена доставка на стоки и не би могло самостоятелно (без наличие на други кореспондиращи му преки или косвени доказателства) да създаде сигурно убеждение (целено от пълното доказване) относно подлежащия на доказване факт – реалност на доставката, но в процесния случай липсва дори тази индичия за реалност на доставката. Касае се за немалка сума, която следва да бъде разплащана по банков път, а няма данни.

В съответствие с т. 2 от диспозитива на решение по дело С-18/13 на СЕС, добросъвестността на получателя по доставка е изключена, когато не докаже действително осъществена престация по доставката, или реалност на доставката. Това е така, тъй като той е страна по договор за доставка и трябва да знае всички обективни факти, свързани с осъществяването на доставката. Когато не установи такива факти, следователно не е участвал при осъществяването на доставката, посочена във фактурата, а след като притежава фактура за доставка без негово участие, следва извод и за знание за формалното (документално) издаване на фактурата. По тези съображения и както следва от т. 1 от диспозитива на решението по посоченото дело на СЕС, жалбоподателят не доказва добросъвестността си по смисъла на чл. 78 ЗС, като необходимо условие да упражни правото на приспадане на данъчен кредит по процесната фактура.

Доставки на стоки от [фирма] (отказ на ДК в размер на 21887,16 лв.)

Установяванията на приходните органи са сходни с вече описаните – представяне при насрещната проверка само на фактури и обяснения, липса на данни за произход на стоките, за складиране, за приемо-предаване, за транспорт, за плащания.

Дори при игнориране на чл.40 от договорите за оперативен лизинг, задължаващ РЛ да поддържа автомобилите, които ползва само в оторизиран сервиз, и при установяване (заклучение на СТЕ), че това е сторено през ревизираните периоди, не може да се подцени декларираната от този доставчик дейност производство на кухненски мебели, кадрово обезпечена с дърводелец, снабдител и търговски директор.

В хода на ревизията и в съдебното производство не са представени доказателства, от които да е видно къде жалбоподателят е съхранявал придобитите стоки (част от които значителен брой 94 зимни гуми и очевидно не се употребяват поне 6 месеца) Следователно не се установява как и къде са превозени стоките до доставчика, а от него до жалбоподателя.

Според заключението на ССЧЕ жалбоподателят представя само копия на спорните фактури, но не и данни за счетоводна отчетност относно придобити авточасти и услуги, както и данни за количества и доставчици. Това означава, че водената от жалбоподателя счетоводна отчетност не е подробна, а заедно със счетоводната документация, не дават възможност за прилагане на ДДС и за неговия контрол от данъчните органи.

Липсват безспорни доказателства за плащане на стойността на фактурираните стоки – доставчикът не разполага с регистрирано фискално устройство. Към 5 от фактурите с издател [фирма] са приложени са приложени фискални бонове, а в останалите е посочено, че плащането е „по

сметка“ но доказателства не са ангажирани.

От значение е и обстоятелството, че не се установява последващата реализация на придобитите стоки (значителен брой гуми при разполагаеми при РЛ 11 автомобила, различен цолаж на придобитите гуми от тези, с които са окомплектовани тези на [фирма]).

При горното недоказване на осъществяване на доставки между [фирма] с РА законосъобразно е отказано право на приспадане на данъчен кредит по описаните фактури.

С косвени доказателства може да се проведе успешно насрещно доказване. Това е сторено от приходната администрация и предвид липсата на убедително главното доказване на претендиращия право на данъчен кредит, при указана доказателствена тежест, изводът на глобалната преценка на доказателствата е липсата на доставка на стоките и услугите, така както са обективирани в представените от жалбоподателя документи. П. е прилагането на правилата на доказателствената тежест в производството, състоящи се в обвързаността на съда да приеме за несъществуващи юридическите факти, за които черпещата благоприятни правни последици от осъществяването им страна не е провела главно пълно доказване.

Изложеният анализ на установените по делото факти и обстоятелства, въз основа на наличните доказателства от ревизията и събраните в хода на съдебното административно производство обуслови извод у съда за неоснователност на жалбата.

Предвид изхода на делото и на основание чл. 161, ал. 1, изр. 3 ДОПК в полза на ответника следва да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение в размер на 2391 лв., определено по реда на чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1/2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Воден от гореизложеното и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 от ДОПК, Административен съд – София град, I – во отделение, 15-ти състав,

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя В. А. – И., чрез адв. К., срещу Ревизионен акт № Р 22220218007324 091 001/ 28.08.2019г., издаден от И. Р., началник сектор, възложил ревизията, и А. И., главен инспектор приходи и ръководител екип в ТД на НАП С., потвърден с Решение № 1957/ 25.11.2019г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С. в частта относно отказано право на данъчен кредит общо в размер на 62053 лв. по фактури, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма].

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя В. А. – И., да заплати на Националната агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение за първоинстанционното съдебно производство в размер на 2391 (две хиляди триста деветдесет и един) лв.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му.

СЪДИЯ:

